

**DIRECCIÓ GENERAL
DE TRIBUTS I JOC**

Gregorio Gea, 14.
46009 VALENCIA

NÚMERO DE CONSULTA: V0003-09

ÒRGAN: Direcció General de Tributs

DATA D'EIXIDA: 10/03/2009

NORMATIVA: article 10 bis i 12 bis de la Llei 13/1997, de 23 de desembre, de la Generalitat Valenciana, per la qual es regula el tram autonòmic de l'impost sobre la renda de les persones físiques i la resta de tributs cedits. Article 13 de la Llei 58/2003, de 17 de desembre, general tributària. Article 618 i 1538 del Codi Civil. Article 3.1.b i 29 de la Llei 29/1987, de 18 de desembre, de l'impost sobre successions i donacions. Articles 1, 7.1 i 7.5 del text refós de la Llei de l'impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats aprovat pel Reial decret legislatiu 1/1993, de 24 de setembre.

DESCRIPCIÓ DELS FETS

El consultant, juntament amb la seua esposa, és titular en règim de guanys de diferents béns immobles situats a la Comunitat Valenciana, i el seu patrimoni és inferior a 2.000.000 d'euros.

Aquests, juntament amb els seus dos fills, els dos majors de 21 anys, també amb un patrimoni inferior a la quantitat indicada i residents a la Comunitat Valenciana, estan considerant efectuar l'operació següent que seria efectuada en la mateixa data i amb valoracions distintes, atenent la valoració dels béns:

- a) Donació lucrativa d'un immoble propietat de guanys del consultant a favor de la seua filla.
- b) La seua filla, al mateix temps, efectuaria una donació lucrativa a favor dels pares d'una de les seues propietats.
- c) La propietat esmentada rebuda de la seua filla, seria objecte de donació lucrativa de la nua propietat d'ella, a favor de l'altre fill i els deïdors conserven l'usdefruit.

QÜESTIÓ PLANTEJADA

El tractament fiscal, d'acord amb els articles 10 bis i 12 bis de la Llei 13/1997, de 23 de desembre, de la Generalitat Valenciana, per la qual es regula el tram autonòmic de l'impost sobre la renda de les persones físiques i la resta de tributs cedits, en la redacció donada per la Llei 16/2008, de 22 de desembre, de mesures fiscals, de gestió administrativa i financera, i d'organització de la Generalitat, de les operacions mencionades.

**DIRECCIÓ GENERAL
DE TRIBUTS I JOC**

Gregorio Gea, 14.
46009 VALENCIA

CONTESTACIÓ COMPLETA

La contestació a la qüestió suscitada exigeix, en primer lloc, la determinació de la qualificació jurídica de les operacions efectuades entre les parts, ja que, segons l'article 13 de la Llei 58/2003, de 17 de desembre, general tributària: "Les obligacions tributàries s'exigiran d'acord amb la naturalesa jurídica del fet, acte o negoci efectuat, siga quina siga la forma o denominació que els interessats li hagen donat, i prescindint dels defectes que pogueren afectar la seua validesa".

D'acord amb el que disposa l'article 618 del Codi Civil, "la donació és un acte de liberalitat pel qual una persona disposa gratuïtament d'una cosa a favor d'una altra, que l'accepta". En canvi, de conformitat amb allò que estableix l'article 1538 del Codi Civil, "la permuta és un contracte pel qual cada un dels contractants s'obliga a donar una cosa per a rebre una altra".

És per això que caldrà atendre a les circumstàncies concretes en què es fan efectives les transferències mencionades de béns, per a considerar si aquestes han de tindre la consideració jurídica de donació o, al contrari, s'han de qualificar de permuta de béns, als efectes de la qual cal atendre, entre altres consideracions, i com recorda la jurisprudència (entre altres, Sentència de l'Audiència Nacional, de 20 de setembre de 2001, recaiguda en el Recurs contenciós-administratiu núm. 1478/1998), als actes coetanis i posteriors a cada operació.

En aquest cas, el consultant fa referència a tres operacions a efectuar en el mateix dia, que qualifica, en tots els casos, de donacions. No obstant això, dues de les donacions es produeixen recíprocament entre els pares i una filla, i s'al·ludeix que els béns donats tenen "valoracions distintes".

Per tant, com que es tracta de dues transferències de béns recíproques produïdes en el mateix dia, aquestes es poden qualificar a efectes fiscals de permuta, almenys, fins on coincidisca el valor dels béns intercanviats, de conformitat amb el que disposa l'article 29 de la Llei 29/1987, de 18 de desembre, de l'impost sobre successions i donacions, que estableix que, quan hi ha prestacions recíproques entre donant i donatari, només es tributarà com a donació per la diferència entre aquestes, per considerar-se que cada entrega ho és a títol oneros, i cada entrega consisteix en la contraprestació de l'altra. En aquest cas, les transmissions esmentades tribuarien per l'impost sobre el valor afegit, o per l'impost de transmissions patrimonials i actes jurídics documentats.

A aquest efecte, per la part del valor coincident de les dues transmissions que haja de ser qualificat de permuta, el règim jurídic aplicable serà el previst en el Reial decret legislatiu 1/1993, de 24 de setembre, pel qual s'aprova el text refós de la Llei de l'impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats, l'article 1 del qual, apartat 1, relatiu a la naturalesa jurídica de l'impost,

**DIRECCIÓ GENERAL
DE TRIBUTS I JOC**

Gregorio Gea, 14.
46009 VALENCIA

estableix que: “L’impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats és un tribut de naturalesa indirecta que, en els termes establits en els articles següents, gravarà: 1r Les transmissions patrimonials oneroses. (...)”

Constitueix el fet imposable, per al cas de les transmissions patrimonials oneroses, segons l’article 7.1 del mateix text refós: “Les transmissions oneroses per actes entre vius de qualsevol classe de béns i drets que integren el patrimoni de les persones físiques o jurídiques. (...)”. En aquest cas, el que els adquireix tindrà la consideració de subjecte passiu, en virtut de l’article 8 del text esmentat.

No obstant això, de conformitat amb el que disposa l’article 7.5 del text refós mencionat: “No estaran subjectes al concepte de «transmissions patrimonials oneroses», regulat en aquest títol, les operacions enumerades anteriorment quan siguen efectuades per empresaris o professionals en l’exercici de la seua activitat empresarial o professional i, en tot cas, quan constituïsquen entregues de béns o prestacions de serveis subjectes a l’impost sobre el valor afegit. No obstant això, quedaran subjectes al concepte impositiu mencionat les entregues o arrendaments de béns immobles, així com la constitució i transmissió de drets reals d’ús i gaudi que recaiguen sobre aquests, quan gaudisquen d’exempció en l’impost sobre el valor afegit. També quedaran subjectes les entregues d’aquells immobles que estiguen inclosos en la transmissió de la totalitat d’un patrimoni empresarial, quan per les circumstàncies concurrents la transmissió d’aquest patrimoni no quede subjecta a l’impost sobre el valor afegit”.

Al contrari, per la part que excedisca el valor equivalent de les transmissions recíproques entre els pares i la filla i viceversa, l’adquirent del bé el valor del qual excedisca de tal equivalència haurà de tributar per l’impost sobre successions i donacions, en la modalitat d’adquisicions entre vius, de conformitat amb el que preveu l’article 3.1.b de la Llei 29/1987, de 18 de desembre.

L’article 10 bis de la Llei de la Generalitat Valenciana 13/1997, de 23 de desembre, per la qual es regula el tram autonòmic de l’impost sobre la renda de les persones físiques i la resta de tributs cedits, en la redacció donada per la Llei 16/2008, de 22 de desembre, de mesures fiscals, de gestió administrativa i financera i d’organització de la Generalitat, estableix que:

“Per al càlcul de la base liquidable de l’impost sobre successions i donacions, en les transmissions entre vius resultaran aplicables a la base imposable les següents reduccions per circumstàncies pròpies de la Comunitat Valenciana, sense perjudici de l’aplicació de les reduccions previstes en els apartats 6 i 7 de l’article 20 de la Llei 29/1987, de 18 de desembre, de l’impost sobre successions i donacions, i de les altres reduccions regulades en les lleis especials:

**DIRECCIÓ GENERAL
DE TRIBUTS I JOC**

Gregorio Gea, 14.
46009 VALENCIA

1) La que corresponga de les següents:

- Adquisicions per fills o adoptats menors de 21 anys, que tinguen un patrimoni preexistent de fins a 2.000.000 d'euros: 40.000 euros, més 8.000 euros per cada any menys de 21 que tinga el donatari, sense que la reducció pugua excedir els 96.000 euros.

- Adquisicions per fills o adoptats de 21 o més anys i per pares o adoptants, que tinguen un patrimoni preexistent, en tots els casos, de fins a 2.000.000 d'euros: 40.000 euros.

- Adquisicions per néts, que tinguen un patrimoni preexistent de fins a 2.000.000 d'euros, sempre que el seu progenitor, que era fill del donant, haja mort amb anterioritat al moment de la meritació: 40.000 euros, si el nét té 21 anys o més, i 40.000 euros, més 8.000 euros per cada any menys de 21 que tinga el nét, sense que, en aquest últim cas, la reducció pugua excedir els 96.000 euros.

- Adquisicions per avis, que tinguen un patrimoni preexistent de fins a 2.000.000 d'euros, sempre que el seu fill, que era progenitor del donant, haja mort amb anterioritat al moment de la meritació: 40.000 euros.

A l'efecte dels límits de reducció esmentats, es tindrà en compte la totalitat de les adquisicions lucratives entre vius provinents del mateix donant, efectuades en els cinc anys immediatament anteriors al moment de la meritació.

No resultarà aplicable aquesta reducció en els supòsits següents:

a) Quan qui transmeta haja tingut dret a la reducció en la transmissió dels mateixos béns o d'altres fins a un valor equivalent, efectuada en els deu anys immediatament anteriors al moment de la meritació.

b) Quan el subjecte passiu haja efectuat, en els deu anys immediatament anteriors al moment de la meritació, una transmissió, a un donatari diferent del donant d'ara, d'altres béns fins a un valor equivalent, a la qual igualment resultara aplicable la reducció.

c) Quan qui transmeta haja adquirit per causa de mort els mateixos béns, o altres fins a un valor equivalent, en els deu anys immediatament anteriors al moment de la meritació, com a conseqüència de la renúncia pura i simple del subjecte passiu, i haja tingut dret a l'aplicació de la bonificació establida en la lletra a de l'apartat 1 de l'article 10 d'aquesta llei.

No obstant això, en els supòsits del paràgraf anterior, quan es tracte de béns diferents, sobre l'excés del valor equivalent, si n'hi ha, serà procedent una reducció l'import de la qual serà igual al resultat de multiplicar l'import màxim de la reducció que corresponga dels establits en el primer paràgraf

**DIRECCIÓ GENERAL
DE TRIBUTS I JOC**

Gregorio Gea, 14.
46009 VALENCIA

d'aquest apartat, amb el límit de la base imposable, pel quocient resultant de dividir l'excés del valor equivalent pel valor total de la donació.

Als efectes del càlcul del valor equivalent esmentat en les donacions de béns diferents i del valor d'allò que s'ha donat en cada una d'aquestes, es tindrà en compte la totalitat de les transmissions lucratives entre vius fetes a favor d'un mateix donatari dins del termini previst en els supòsits del paràgraf tercer d'aquest apartat.

Als efectes del que disposa el paràgraf tercer d'aquest apartat, en els supòsits de transmissions efectuades en unitat d'acte s'entendrà efectuada en primer lloc:

a) Si hi ha transmissions en la línia ascendent i descendent, l'efectuada en la línia descendent.

b) Si les transmissions són totes en la línia descendent, aquella en què l'adquirent pertanga a la generació més antiga.

c) Si les transmissions són totes en la línia ascendent, aquella en què l'adquirent pertanga a la generació més recent.

A aquests efectes, s'entén que els pares o adoptants, amb independència de la seua edat, pertanyen a una generació més antiga que els seus fills o adoptats i aquests a una més recent que la d'aquells, i així successivament en les línies ascendent i descendent.

Quan es produïska l'exclusió total o parcial de la reducció corresponent en una determinada donació, per aplicació del que disposa el paràgraf tercer d'aquest apartat, en la següent donació efectuada a distint donatari també es considerarà com a excés, als efectes del que estableix el paràgraf quart d'aquest apartat, la part de la donació actual de valor equivalent amb què haja patit l'exclusió esmentada en la donació anterior.

Per a l'aplicació de la reducció a què es refereix aquest apartat, s'exigiran, a més, els requisits següents:

a) Que el donatari tinga residència habitual a la Comunitat Valenciana en la data de la meritació.

**DIRECCIÓ GENERAL
DE TRIBUTS I JOC**

Gregorio Gea, 14.
46009 VALENCIA

b) Que l'adquisició s'efectue en document públic, o que es formalitze d'aquesta manera dins del termini de declaració de l'impost. A més, quan els béns donats consistisquen en metàl·lic o en qualsevol dels previstos en l'article 12 de la Llei 19/1991, de 6 de juny, de l'impost sobre el patrimoni, s'ha de justificar en el document públic la procedència dels béns que el donant transmet i els mitjans efectius en virtut dels quals es produïska l'entrega d'allò que dona".

Per la seua banda, l'article 12 bis, lletra c, de la Llei Valenciana 13/1997, en la redacció donada per la Llei 16/2008, de 22 de desembre, de mesures fiscals, de gestió administrativa i financera i d'organització de la Generalitat, estableix que:

"Gaudiran d'una reducció del 99 % de la quota tributària de l'impost sobre successions i donacions: (...)

"c) Amb un límit de 420.000 euros, les adquisicions entre vius efectuades pels pares, adoptants, fills o adoptats del donant, que tinguen, en tots els casos, un patrimoni preexistent de fins a 2.000.000 d'euros i residència habitual a la Comunitat Valenciana, a la data de la meritació de l'impost. La mateixa bonificació, amb el mateix límit i requisits, s'aplicarà als néts, sempre que el seu progenitor, que era fill del donant, haja mort amb anterioritat al moment de la meritació, i als avis, sempre que el seu fill que era progenitor del donant, haja mort amb anterioritat al moment de la meritació.

Als efectes del límit de bonificació, es tindrà en compte la totalitat de les adquisicions lucratives entre vius provinents del mateix donant, en els cinc anys immediatament anteriors a la data de la meritació.

No resultarà d'aplicació aquesta bonificació en els supòsits següents:

- Quan qui transmeta haja tingut dret a la bonificació en la transmissió dels mateixos béns o d'altres fins a un valor equivalent, efectuada en els deu anys immediatament anteriors al moment de la meritació.

- Quan el subjecte passiu haja efectuat, en els deu anys immediatament anteriors al moment de la meritació, a un donatari diferent del donant d'ara, una transmissió d'altres béns fins a un valor equivalent, a la qual igualment resultara aplicable la bonificació.

- Quan qui transmeta haja adquirit per causa de mort els mateixos béns, o altres fins a un valor equivalent, en els deu anys immediatament anteriors al moment de la meritació, com a

**DIRECCIÓ GENERAL
DE TRIBUTS I JOC**

Gregorio Gea, 14.
46009 VALENCIA

conseqüència de la renúncia pura i simple del subjecte passiu, i haja tingut dret a l'aplicació de la bonificació establida en la lletra a de l'article 12 bis d'aquesta llei.

No obstant això, en els supòsits del paràgraf anterior, quan es tracte de béns diferents, serà procedent la bonificació sobre la quota que corresponga a l'excés del valor equivalent, si n'hi ha.

A efectes del càlcul del valor equivalent esmentat en les donacions de béns diferents i del valor d'allò que s'ha donat en cada una d'aquestes, es tindrà en compte la totalitat de les transmissions lucratives entre vius efectuades a favor d'un mateix donatari dins del termini previst en els supòsits del paràgraf tercer d'aquesta lletra.

En els supòsits de transmissions efectuades en unitat d'acte, s'entendrà efectuada en primer lloc aquella que corresponga, de conformitat amb les regles establides en el paràgraf sisé de l'apartat 1 de l'article 10 bis d'aquesta llei.

Quan es produísca l'exclusió total o parcial de la bonificació corresponent en una determinada donació, per aplicació del que disposa el paràgraf tercer d'aquesta lletra, en la donació següent efectuada a distint donatari, també serà procedent la bonificació en la quota corresponent a la part de la donació actual de valor equivalent amb què haguera patit l'exclusió esmentada en la donació anterior.

Per a l'aplicació de la bonificació a què es refereix aquest apartat, s'exigirà que l'adquisició s'efectue en document públic, o que es formalitze d'aquesta manera dins del termini de declaració de l'impost. A més, quan els béns donats consistisquen en metàl·lic o en qualsevol dels previstos en l'article 12 de la Llei 19/1991, de 6 de juny, de l'impost sobre el patrimoni, s'ha de justificar en el document públic la procedència dels béns que el donant transmet i els mitjans efectius en virtut dels quals es produísca l'entrega d'allò que es dóna."

De les tres operacions plantejades a efectuar en el mateix dia, dues d'elles es poden efectuar en unitat d'acte per afectar béns diferents (les transmissions recíproques entre els pares i la filla i viceversa), mentre que la tercera operació exigeix prèviament l'adquisició per part del pare del bé en qüestió que després es transmet a l'altre fill, segons el principi jurídic "ningú pot donar el que no té".

No obstant això, per a determinar quina és la transmissió concreta de les recíproques entre els pares i la filla, i viceversa, que s'haja de considerar parcialment com a donació, cal atendre al valor dels béns recíprocament transmesos, per a, una vegada conegut el bé amb valor excedent, determinar que la seua adquisició constitueix una donació per aquest excés.

**DIRECCIÓ GENERAL
DE TRIBUTS I JOC**

Gregorio Gea, 14.
46009 VALENCIA

Siga quina siga la transmissió entre els pares i la filla o viceversa que, pel motiu mencionat anteriorment, s'haja de considerar donació, si es compleixen els requisits exigits pels articles 10 bis, apartat 1, i 12 bis, lletra c, de la Llei 13/1997, l'adquirent de l'excés de valor que s'haja de qualificar d'adquirir a títol lucratiu tindrà dret a aplicar a la base imposable corresponent a tal excés la reducció i la bonificació previstes en els articles esmentats.

No obstant això, respecte a la tercera transmissió de les projectades, és a dir, la donació pels pares a un altre dels seus fills de la nua propietat del bé rebut de la filla, per a determinar si resulten aplicables o no, i en quins termes, els esmentats beneficis fiscals autonòmics previstos en els articles 10 bis i 12 bis de la Llei 13/1997, resulta rellevant considerar quina de les dues transmissions entre pares i filla s'ha degut qualificar en part de donació.

En aquest sentit, si la transmissió prèvia amb valor excedent de les recíproques és la que van efectuar els pares a la filla, la primera donació seria l'efectuada a la filla, i aquesta segona dels pares al fill ho seria d'un bé adquirit prèviament a títol oneros (per la permuta), per la qual cosa aquesta segona donació seria una primera donació als efectes de les regles antielusió previstes en els articles 10 bis i 12 bis de la Llei 13/1997, per la qual cosa, si es compleixen els altres requisits excedits (patrimoni preexistent inferior al límit, document públic i residència habitual a la Comunitat Valenciana del donatari a la data de la meritació), es podrien aplicar aquests beneficis fiscals.

Al contrari, si la transmissió prèvia amb valor excedent de les recíproques és la que va efectuar la filla als pares, la donació del mateix bé efectuada per ells a l'altre fill haurà de ser considerada com a segona donació, als efectes del que disposen els esmentats articles 10 bis i 12 bis de la Llei 13/1997.

Com que es tracta de dues donacions successives entre pares i fills d'un mateix bé, s'entendrà que aquest té el mateix valor en els dos, per la qual cosa, atés que s'ha produït la segona donació dins del termini de 10 anys previst en el paràgraf tercer de l'article 10 bis, apartat 1r, de la Llei 13/1997, i en el paràgraf tercer de la lletra c de l'article 12 bis de la mateixa llei, i de conformitat amb el que preveu el paràgraf quart de l'article 10 bis, apartat 1, de la Llei 13/1997, i en el paràgraf quart de la lletra c de l'article 12 bis de la mateixa llei, en la donació dels pares al fill de la nua propietat no es tindrà dret, en cap cas, a l'aplicació dels beneficis fiscals previstos en els articles mencionats.

Aquesta contestació s'efectua d'acord amb la informació proporcionada en l'escrit de consulta, sense tindre en compte altres circumstàncies no mencionades o que concorregueren efectivament, i que pogueren tindre rellevància en la determinació de la verdadera naturalesa de l'operació i de les seues conseqüències fiscals, cosa que podrà ser objecte de comprovació administrativa.